

MONIKA KACZURAK-KOZAK
Państwowa Wyższa Szkoła Zawodowa w Sulechowie

Funkcjonowanie wydzielonego rachunku dochodów w jednostkach oświatowych

1. Wprowadzenie

W obszarze zadań publicznych mieszczą się zadania oświatowe realizowane przez tworzone w tym celu placówki. Jednostkami organizacyjnymi systemu oświaty w Polsce są przede wszystkim szkoły i przedszkola. Jest to podstawowa i liczebnie przeważająca grupa jednostek tego systemu. Obok szkół i przedszkoli do systemu oświaty należą również inne placówki oświatowe, jak np. schroniska młodzieżowe, bursy, placówki kształcenia ustawicznego, placówki artystyczne, ośrodki dokształcania i doskonalenia zawodowego, biblioteki pedagogiczne, poradnie psychologiczno-pedagogiczne. Głównym źródłem prawa dla tych podmiotów jest ustawa z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty¹. Definiuje ona (w art. 3 pkt 14) zadania oświatowe jako zadania w zakresie kształcenia, wychowania i opieki, w tym profilaktyki społecznej.

Ustawa o systemie oświaty, w art. 5a ust. 2, przydziela realizację zadań oświatowych przez wymienione wyżej podmioty poszczególnym szczeblom samorządu terytorialnego. Szczegółowe określenie zadań oświatowych następuje bezpośrednio w ustawie o systemie oświaty oraz w wydanych na jej podstawie aktach wykonawczych. Zadania dla poszczególnych jednostek samorządu

¹ Dz. U. z 2004 r. Nr 256, poz. 2572, z późn. zm.; zwana dalej ustawą o systemie oświaty.

terytorialnego wynikają również z treści ustaw samorządowych: o samorządzie gminnym², o samorządzie powiatowym³, o samorządzie wojewódzkim⁴.

W świetle przepisów art. 5 ustawy o systemie oświaty szkoła⁵ i placówka może być szkołą i placówką publiczną albo niepubliczną. Może być zakładana i prowadzona przez:

- 1) jednostkę samorządu terytorialnego,
- 2) inną osobę prawną,
- 3) osobę fizyczną.

Szkoły i placówki wchodzące w zakres systemu oświaty są pozbawione przymiotu osobowości prawnej. Warunek posiadania osobowości prawnej spełniają w szczególności następujące typy podmiotów:

- 1) jednostki samorządu terytorialnego,
- 2) stowarzyszenia (z wyjątkiem stowarzyszeń zwykłych),
- 3) fundacje,
- 4) spółki kapitałowe prawa handlowego.

Wymienione podmioty mogą występować jako organy prowadzące szkoły i placówki⁶.

Jednostki samorządu terytorialnego mogą zakładać i prowadzić jedynie szkoły i placówki publiczne.

Określonego rodzaju publiczne szkoły i placówki mogą również zakładać i prowadzić wymienieni w ustawie o systemie oświaty ministrowie.

Ustawodawca w art. 79 ustawy o systemie oświaty wskazał, iż przedszkola, szkoły oraz placówki publiczne zakładane i prowadzone przez ministrów i jednostki samorządu terytorialnego są jednostkami budżetowymi. Zasady gospodarki finansowej tych szkół, przedszkoli i placówek określają odrębne przepisy. Jednocześnie zaznaczył, że jednostki samorządu terytorialnego mogą planować w swoich budżetach wydatki, w tym wydatki inwestycyjne, na rzecz

² Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2013 r., poz. 594, z późn. zm.).

³ Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (Dz. U. z 2013 r., poz. 595, z późn. zm.).

⁴ Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa (Dz. U. z 2013 r., poz. 596, z późn. zm.).

⁵ Zgodnie z art. 3 pkt 1 ustawy o systemie oświaty, jeżeli nie zostało to bliżej określone, pod pojęciem szkoły należy rozumieć także przedszkole.

⁶ M. Pilich, *Ustawa o systemie oświaty. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 57-58.

szkół i placówek artystycznych prowadzonych przez Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego.

2. Jednostka budżetowa jako forma organizacyjno-prawna jednostek oświatowych

Jednostki oświatowe, funkcjonujące w formie jednostek budżetowych, są jednostkami sektora finansów publicznych. Obowiązują je zatem regulacje ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych⁷ oraz wydane do niej akty wykonawcze.

Zgodnie z art. 11 ustawy o finansach publicznych, jednostkami budżetowymi są jednostki organizacyjne, które pokrywają swoje wydatki bezpośrednio z budżetu, a pobrane dochody odprowadzają na rachunek odpowiednio dochodów budżetu państwa albo budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Jednostki te nie posiadają osobowości prawnej. Osobowość prawną posiada gmina, powiat, województwo oraz Skarb Państwa. Podstawą ich gospodarki finansowej jest plan dochodów i wydatków (zwany planem finansowym) opracowywany na okres roku. Ogół dochodów zgromadzonych przez jednostki budżetowe i ponoszonych przez nie wydatków jest częścią odpowiedniego budżetu (państwa lub jednostki samorządu terytorialnego). Przedstawiony sposób rozliczania się jednostek budżetowych z macierzystym budżetem określa się metodą finansowania brutto. Wynika z niej, że jednostki budżetowe nie korzystają z dotacji publicznych. Z treści art. 11 ustawy o finansach publicznych można wnioskować, że nie posiadają one żadnych własnych dochodów, jak również żadnych własnych wydatków.

Wyróżnia się państwowe i samorządowe jednostki budżetowe, w tym oświatowe. Podział ten związany jest m.in. z organem tworzącym (i likwidującym) jednostkę, tj. organem administracji rządowej lub organem stanowiącym jednostki samorządu terytorialnego. Na podstawie art. 12 ust. 1 ustawy o finansach publicznych jednostki budżetowe tworzą, łączą i likwidują:

- 1) ministrowie, kierownicy urzędów centralnych, wojewodowie oraz inne organy działające na podstawie odrębnych ustaw – w przypadku państwowych jednostek budżetowych;

⁷ Dz. U. z 2013 r., poz. 885, z późn. zm.; zwana dalej ustawą o finansach publicznych.

2) organy stanowiące jednostek samorządu terytorialnego – w przypadku gminnych, powiatowych lub wojewódzkich jednostek budżetowych.

Prezes Rady Ministrów może również utworzyć jednostkę budżetową realizującą zadania na rzecz administracji rządowej. Określa przy tym zakres wykonywanych przez nią zadań.

Jednostki budżetowe realizujące zadania oświatowe precyzuje ustawa o systemie oświaty w art. 2. Większość z nich należy zaliczyć do kategorii samorządowych jednostek budżetowych. Są to przede wszystkim zakładane i prowadzone przez jednostki samorządu terytorialnego:

- publiczne przedszkola,
- szkoły podstawowe,
- gimnazja,
- szkoły ponadgimnazjalne,
- szkoły sportowe i mistrzostwa sportowego,
- szkolne schroniska młodzieżowe,
- zakłady kształcenia i placówki doskonalenia nauczycieli,
- placówki artystyczne,
- poradnie psychologiczno-pedagogiczne,
- młodzieżowe ośrodki wychowawcze, młodzieżowe ośrodki socjoterapii, specjalne ośrodki szkolno-wychowawcze,
- biblioteki pedagogiczne, oraz inne placówki.

Jednostki oświatowe podlegające poszczególnym ministrom są państwowymi jednostkami budżetowymi. Zalicza się do nich:

- publiczne placówki doskonalenia nauczycieli o zasięgu ogólnokrajowym, szkoły, zespoły szkół oraz szkolne punkty konsultacyjne przy przedstawicielstwach dyplomatycznych, urządach konsularnych i przedstawicielstwach wojskowych RP w celu kształcenia dzieci obywateli polskich czasowo przebywających za granicą – zakładane i prowadzone przez ministra właściwego do spraw oświaty i wychowania;
- publiczne szkoły artystyczne oraz placówki zapewniające opiekę i wychowanie uczniom w okresie pobierania nauki poza miejscem stałego zamieszkania dla uczniów szkół artystycznych, a także placówki doskonalenia nauczycieli szkół artystycznych – zakładane i prowadzone przez

- ministra właściwego do spraw kultury i ochrony dziedzictwa narodowego;
- publiczne szkoły rolnicze oraz placówki rolnicze o znaczeniu regionalnym i ponadregionalnym, publiczne placówki doskonalenia nauczycieli przedmiotów zawodowych, którzy nauczają w szkołach rolniczych – zakładane i prowadzone przez ministra właściwego do spraw rolnictwa;
 - publiczne szkoły leśne – zakładane i prowadzone przez ministra właściwego do spraw środowiska;
 - publiczne szkoły i placówki w zakładach poprawczych i schroniskach dla nieletnich oraz publiczne szkoły i placówki przy zakładach karnych i aresztach śledczych – zakładane i prowadzone przez Ministra Sprawiedliwości;
 - publiczne szkoły i placówki określone w wykazie szkół i placówek, które prowadzi minister właściwy do spraw wewnętrznych i Minister Obrony Narodowej.

Jednostka budżetowa działa na podstawie statutu nadanego jej przez organ tworzący (chyba że odrębne przepisy stanowią inaczej). Jednocześnie organ ten określa mienie przekazywane tej jednostce w zarząd. W związku ze wspomnianym wyżej podziałem wyposażenie majątkowe jednostki oświatowej odbywa się z zasobów Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego. W momencie likwidacji (lub połączenia) jednostki oświatowej należy określić przeznaczenie mienia znajdującego się w jej zarządzie.

Jednostki oświatowe stosują zasady gospodarki finansowej określone w ustawie o finansach publicznych. Zgodnie z art. 11 ust. 3 ustawy o finansach publicznych, podstawą gospodarki finansowej jednostki budżetowej jest plan dochodów i wydatków, zwany planem finansowym. W związku z tym podstawą gospodarki finansowej każdej szkoły, przedszkola i innej placówki oświatowej jest plan dochodów i wydatków sporządzony tylko na jej potrzeby. Stanowi on jej plan finansowy. Plan ten jest częścią budżetu państwa (państwowe jednostki budżetowe) lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego (samorządowe jednostki budżetowe).

Minister Finansów został zobowiązany w art. 17 ust. 1 ustawy o finansach publicznych do określenia w drodze rozporządzenia sposobu prowadzenia gospodarki finansowej jednostek budżetowych (i samorządowych zakładów budżetowych), a w szczególności:

- 1) sposobu i trybu sporządzania planów finansowych,
- 2) sposobu dokonywania zmian w planach finansowych jednostek budżetowych oraz zatwierdzania tych zmian,
- 3) trybu pobierania dochodów i dokonywania wydatków państwowych jednostek budżetowych – biorąc pod uwagę potrzebę przestrzegania zasad celowego i oszczędnego dokonywania wydatków oraz jawności, przejrzystości i terminowej realizacji zadań.

Praktycznym wyrazem tego zapisu jest rozporządzenie z dnia 7 grudnia 2010 r. w sprawie sposobu prowadzenia gospodarki finansowej jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych⁸. W § 4-13 tego rozporządzenia określono sposób prowadzenia gospodarki finansowej jednostek oświatowych funkcjonujących w formie jednostek budżetowych, w tym sposób i tryb sporządzania planów finansowych oraz sposób dokonywania w nich zmian oraz zatwierdzania tych zmian.

3. Zasady tworzenia wydzielonego rachunku dochodów

W ustawie o finansach publicznych wprowadzono możliwość przeznaczania niektórych rodzajów dochodów pobieranych przez jednostki budżetowe na cele wskazane w ustawie lub w uchwale organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego. Dotyczy to jednostek budżetowych (zarówno państwowych, jak i samorządowych), prowadzących działalność w zakresie określonym w ustawie o systemie oświaty. Należy to uznać za wyjątek od obowiązującej jednostki budżetowe metody finansowania brutto.

Zgodnie z art. 11a ust. 1 ustawy o finansach publicznych państwowe jednostki budżetowe, dla których organem prowadzącym są organy administracji państwowej, prowadzące działalność określoną w ustawie o systemie oświaty gromadzą na wydzielonym rachunku dochody uzyskiwane:

- 1) ze spadków, zapisów i darowizn w postaci pieniężnej na rzecz jednostki budżetowej,
- 2) z odszkodowań i wpłat za utracone lub uszkodzone mienie będące w zarządzie bądź użytkowaniu jednostki budżetowej,

⁸ Dz. U. Nr 241, poz. 1616; zwane dalej rozporządzeniem Ministra Finansów w sprawie sposobu prowadzenia gospodarki finansowej.

- 3) z działalności wykraczającej poza zakres działalności podstawowej, określonej w statucie, polegającej m.in. na świadczeniu usług, w tym szkoleniowych i informacyjnych,
- 4) z opłat egzaminacyjnych, za wydawanie świadectw i certyfikatów, jak również za sprawdzanie kwalifikacji,
- 5) z tytułu odpłatności za wyżywienie i zakwaterowanie uczniów i młodzieży w bursach i internatach, ponoszonych przez rodziców lub opiekunów,
- 6) z dopłat bezpośrednich i innych płatności stosowanych w ramach wspólnej polityki rolnej Unii Europejskiej, otrzymanych na podstawie odrębnych przepisów.

Wymienione tytuły stanowią katalog zamknięty. Nie jest możliwe gromadzenie na wydzielonym rachunku innych, niewymienionych wyżej dochodów przez państwowe jednostki oświatowe.

Analizując przedstawiony katalog dochodów należy zaznaczyć, że:

- dochody ze spadków, zapisów i darowizn mogą być gromadzone na rachunku, jeżeli otrzymano je w formie pieniężnej,
- ustawodawca nie dopuszcza sytuacji, w której majątek lub prawa otrzymane z wymienionych tytułów zostały odpłatnie zbyte, a dochód uzyskany z nich w formie pieniężnej może być gromadzony na wydzielonym rachunku,
- opłaty za wyżywienie i zakwaterowanie uczniów i młodzieży mogą być ponoszone przez inne podmioty niż rodzice i opiekunowie; zapis art. 11a ust. 1 pkt 5 wskazuje, że dochodów z takich opłat państwowa jednostka oświatowa nie będzie mogła gromadzić na wyodrębnionym rachunku dochodów,
- brak w nim dochodów z najmu, dzierżawy i sprzedaży składników majątkowych⁹.

Wskazane przez ustawodawcę dochody państwowych jednostek budżetowych zgromadzone na wydzielonym rachunku mogą być przeznaczone na:

- 1) sfinansowanie wydatków bieżących i majątkowych,
- 2) cele wskazane przez darczyńcę,

⁹ P. Lenio, *Rachunki dochodów własnych jednostek budżetowych*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2014, nr 1(2), s. 162.

- 3) remont lub odtworzenie mienia w przypadku uzyskania dochodów z odszkodowań i wpłat za utracone lub uszkodzone mienie będące w zarządzie bądź użytkowaniu jednostki budżetowej.

Wprowadzonym w ustawie o finansach publicznych ograniczeniem jest zakaz przeznaczania zgromadzonych przez jednostkę budżetową na wydzielonym rachunku dochodów, wraz z odsetkami, na finansowanie wynagrodzeń osobowych¹⁰. Ograniczenie to nie dotyczy wynagrodzeń wypłacanych na podstawie prawa cywilnego (np. umowy o dzieło, umowy zlecenia).

Decyzje o utworzeniu wydzielonego rachunku dochodów podejmują kierownicy państwowych jednostek budżetowych po uzyskaniu zgody organu prowadzącego jednostkę oświatową. Zgoda organu prowadzącego jest zatem warunkiem niezbędnym do podjęcia decyzji o utworzeniu omawianego rachunku. W przypadku samorządowych jednostek budżetowych możliwość posiadania wydzielonego rachunku dochodów znalazła swoje uregulowane w art. 223 ustawy o finansach publicznych. Samorządowe jednostki budżetowe, prowadzące działalność określoną w ustawie o systemie oświaty, gromadzą na wydzielonym rachunku dochody określone w uchwale przez organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego, pochodzące w szczególności (art. 223 ust. 1):

- 1) ze spadków, zapisów i darowizn w postaci pieniężnej na rzecz jednostki budżetowej,
- 2) z odszkodowań i wpłat za utracone lub uszkodzone mienie będące w zarządzie albo użytkowaniu jednostki budżetowej.

Organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego określa w szczególności (art. 223 ust. 2):

- 1) jednostki budżetowe, które gromadzą dochody,
- 2) źródła, z których dochody są gromadzone na rachunku,
- 3) przeznaczenie dochodów, z tym że dochody wraz z odsetkami nie mogą być przeznaczone na finansowanie wynagrodzeń osobowych,
- 4) sposób i tryb sporządzania planu finansowego dochodów i wydatków nimi finansowanych, dokonywania zmian w tym planie oraz ich zatwierdzania.

¹⁰ Zdaniem P. Lenio należy przyjąć, że powyższe ograniczenie dotyczy również finansowania pochodnych od wynagrodzeń; P. Lenio, *Rachunki dochodów własnych...*, *op. cit.*, s. 162.

Z przedstawionych treści – w tym sformułowania „w szczególności” w odniesieniu do wymienionych dochodów, jak również wskazania, że to organ stanowiący określa źródła dochodów gromadzone na wydzielonym rachunku – wynika, że wskazane w art. 223 ust. 1 dochody są jedynie przykładowe.

Warto w tym miejscu zwrócić uwagę, że organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego nie może postanowić o gromadzeniu na wydzielonym rachunku całości dochodów jednostki budżetowej uzyskiwanych z jej podstawowej działalności. W takiej sytuacji cała działalność jednostki budżetowej byłaby oparta o metodę finansowania netto i pozostawałaby poza budżetem. Ponadto organ stanowiący może wskazać tylko takie dochody, które pobiera dana jednostka budżetowa¹¹.

Zapisy ustawy o finansach publicznych wskazują, że do gromadzenia przez jednostki budżetowe dochodów z określonych źródeł niezbędna jest uchwała organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego. Musi ona zawierać elementy wymienione w art. 223 ust. 2 ustawy. Organ stanowiący jest zobowiązany szczegółowo określić tytuły dochodów gromadzone na wydzielonym rachunku. Z drugiej strony musi również podać zakres wydatków nimi sfinansowanych.

Zgromadzone na wydzielonym rachunku dochody mogą stanowić źródło finansowania wszelkich zadań związanych z funkcjonowaniem jednostki budżetowej (z wyjątkiem wynagrodzeń). Mogą to być wydatki bieżące, jak i majątkowe. Część dochodów zgromadzonych na wydzielonym rachunku może również być bezpośrednio powiązana z określonymi tytułami wydatków. Dotyczy to przede wszystkim otrzymanych przez jednostkę darowizn, spadków czy zapisów¹². Wydatki z rachunku wydzielonego mogą być dokonywane do wysokości kwot zgromadzonych dochodów, w ramach planu finansowego.

Środki finansowe pozostające na tym rachunku na dzień 31 grudnia roku budżetowego podlegają odprowadzeniu na rachunek budżetu jednostki samorządu terytorialnego w terminie do 5 stycznia następnego roku¹³. Samorządowe

¹¹ P. Lenio, *Rachunki dochodów własnych...*, *op. cit.*, s. 165.

¹² I. Świderek, *Plan finansowy jednostki budżetowej*, [w:] *Vademecum głównego księgowego jednostki finansów publicznych*, M. Kaczurak-Kozak, P. Walczaka, M. Culepy (red.), Warszawa 2014, s. 87-88.

¹³ P. Wiczorek zwraca uwagę, że w żadnym przepisie ustawy o finansach publicznych nie przyjęto zasady, że jeśli termin płatności przypada na dzień wolny od pracy, to spełnienie tego terminu będzie w pierwszym dniu roboczym. Zatem najpóźniej

jednostki oświatowe nie mają więc możliwości wykorzystania środków pozostających na wydzielonym rachunku w kolejnym roku budżetowym, w przeciwieństwie do państwowych jednostek oświatowych¹⁴. „Zatem kierownicy jednostek budżetowych będą starali się wykorzystać w pełni zgromadzone środki, co może powodować nie zawsze racjonalne ich przeznaczenie”¹⁵.

Analiza uchwał podjętych w sprawie utworzenia wydzielonego rachunku dochodów pozwala wskazać typowe źródła dochodów (wymieniane najczęściej). Zalicza się do nich następujące tytuły:

- 1) wpływy ze spadków, zapisów i darowizn w postaci pieniężnej na rzecz jednostki budżetowej,
 - 2) wpływy z odszkodowań i wpłat za utracone lub uszkodzone mienie będące w zarządzie albo użytkowaniu jednostki budżetowej,
 - 3) wpływy z najmu i dzierżawy,
 - 4) opłaty za posiłki wydawane w stołówkach szkolnych i przedszkolnych,
 - 5) odsetki od środków zgromadzonych na wydzielonym rachunku dochodów,
 - 6) wpływy za wydane duplikaty dokumentów szkolnych i przedszkolnych.
- Przeznaczenie tych dochodów jest najczęściej następujące:
- 1) finansowanie wydatków bieżących i majątkowych związanych z realizacją zadań statutowych jednostek,
 - 2) zakupy inwestycyjne niezbędne do realizacji zadań statutowych,
 - 3) cele wskazane przez darczyńcę lub spadkodawcę,
 - 4) wydatki związane z bankową obsługą rachunku.

4. Plan finansowy wydzielonego rachunku dochodów

Jednostki oświatowe, jako jednostki budżetowe stosują zasady gospodarki finansowej określone w ustawie o finansach publicznych. Zgodnie z art. 11 ust. 3

5 stycznia środki muszą wyjść z wydzielonego rachunku dochodów; P. Wieczorek, *Wydzielony rachunek dochodów jednostek oświatowych – utworzenie i funkcjonowanie*, „Poradnik Oświatowy” 2014, nr 6, s. 64.

¹⁴ W przypadku państwowych jednostek oświatowych nie wprowadzono obowiązku odprowadzenia pozostałości środków pieniężnych na koniec roku na rachunek budżetu państwa.

¹⁵ P. Lenio, *Rachunki dochodów własnych...*, *op. cit.*, s. 169.

ustawy, podstawą gospodarki finansowej jednostki budżetowej jest plan dochodów i wydatków, zwany planem finansowym. Plan ten jest częścią budżetu państwa (w przypadku państwowych jednostek budżetowych) lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego (w przypadku samorządowych jednostek budżetowych).

W artykule 223 ust. 2 pkt 4 ustawy o finansach publicznych określono, iż podejmując uchwałę w sprawie utworzenia wydzielonego rachunku dochodów przez określone jednostki budżetowe organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego określa w niej sposób i tryb sporządzania planu finansowego dochodów i wydatków nimi finansowanych, dokonywania zmian w tym planie oraz ich zatwierdzania.

W przypadku państwowych jednostek budżetowych ustawodawca nie zawarł bezpośredniego – jak w przypadku samorządowych jednostek budżetowych – nakazu opracowania planu finansowego dla dochodów gromadzonych na wydzielonym rachunku i wydatków nimi finansowanych. Analiza ogólnych zapisów ustawy o finansach publicznych, jak też ustawy o systemie oświaty – o dysponowaniu przez dyrektora jednostki oświatowej środkami określonymi w planie finansowym (art. 39 ust. 1 pkt 5) – prowadzi do wniosku, że państwowe jednostki oświatowe też opracowują plan finansowy dla omawianych środków. Musi on być przy tym zgodny z ustawą budżetową.

Dyrektorzy jednostek oświatowych, w których funkcjonuje wydzielony rachunek dla dochodów, są zatem zobowiązani do opracowania projektu oraz planu finansowego dotyczącego tych środków. Opracowanie projektu planu finansowego odbywa się według zasad analogicznych do opracowania projektów planów finansowych jednostek budżetowych, określonych w rozporządzeniu Ministra Finansów w sprawie sposobu prowadzenia gospodarki finansowej.

W myśl §9 rozporządzenia, projekty planów dochodów gromadzonych na wydzielonym rachunku, pochodzące w szczególności ze źródeł przedstawionych w art. 223 ustawy o finansach publicznych i wydatków z nich finansowanych są przekazywane przez dyrektora jednostki oświatowej zarządowi jednostki samorządu terytorialnego w terminie 30 dni od dnia otrzymania informacji o kwotach dochodów i wydatków budżetowych przyjętych w projekcie uchwały budżetowej, nie później jednak niż do 22 grudnia roku poprzedzającego rok budżetowy.

Plany dochodów gromadzonych na wydzielonym rachunku ujęte w uchwale budżetowej stanowią prognozę gromadzonych dochodów, a w zakresie wydatków – nieprzekraczalny limit oraz stanowią podstawę gospodarki finansowej.

Plany dochodów i wydatków z nich finansowanych, utworzone w ciągu roku budżetowego, ujmowane są w uchwale budżetowej na najbliższej sesji organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego, nie później jednak niż w ciągu 3 miesięcy od dnia ich utworzenia.

Dokonywanie zmian w tych planach oraz zatwierdzanie ich następuje zgodnie z uchwałą organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego. Dyrektorzy jednostek oświatowych w terminie 7 dni od dnia dokonania zmiany w planach finansowych dotyczących przeniesień planowanych wydatków, w granicach upoważnień przyznanych przez zarząd jednostki samorządu terytorialnego, zawiadamiają zarząd o dokonanych zmianach (§ 10 ust. 4 i 5 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie sposobu prowadzenia gospodarki finansowej).

Przykładowy plan finansowy jednostki oświatowej – przedszkola dotyczący wydzielonego rachunku dochodów przedstawia się następująco:

**Plan dochodów gromadzonych na wydzielonych rachunkach
jednostek budżetowych prowadzących działalność określoną
w ustawie o systemie oświaty i wydatków nimi finansowanych na 2014 r.**

**Uchwała Rady Gminy Nr..... z dnia
PRZEDSZKOLE „XXXX”**

Stan środków pieniężnych na początek roku			
Dochody ogółem			
Dział	Rozdział	Opis	Kwota
801	80104	80104 Przedszkola	
		0750 „Dochody z najmu i dzierżawy składników majątkowych Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego lub innych jednostek zaliczanych do sektora finansów publicznych oraz innych umów o podobnym charakterze”	
		Najem pomieszczeń	
		0830 „Wpływy z usług”	
		Oplata za żywienie dzieci	

		Pozostałe	
		0920 „Pozostałe odsetki”	
		Odsetki bankowe	
		0960 „Otrzymane spadki, zapisy i darowizny w postaci pieniężnej”	
		Darowizny	
Wydatki ogółem			
801	80104	80104 Przedszkola	
		4210 „Zakup materiałów i wyposażenia”	
		Pozostałe	
		4220 „Zakup środków żywności”	
		Zakup środków żywności	
		4240 „Zakup pomocy naukowych, dydaktycznych i książek”	
		Pomoce dydaktyczne	
		4260 „Zakup energii”	
		Energia elektryczna	
		4300 „Zakup usług pozostałych”	
		Pozostałe	
		Usługi serwisowe i naprawcze	
Stan środków pieniężnych na koniec roku			

Podpis dyrektora przedszkola

Podpis Burmistrza

5. Zastosowanie klasyfikacji budżetowej do wydzielonego rachunku dochodów

Projekty planów finansowych są sporządzane w szczególności:

- część, dział, rozdział i paragraf – w przypadku państwowych jednostek budżetowych,
- dział, rozdział i paragraf – w przypadku samorządowych jednostek budżetowych.

Szczegółowość ta występuje również w odniesieniu do właściwych planów finansowych jednostek budżetowych, stanowiących w danym roku budżet-

towym podstawę ich gospodarki finansowej. Oznacza to konieczność stosowania przez jednostki oświatowe będące jednostkami budżetowymi podziałek tzw. klasyfikacji budżetowej. Klasyfikacja budżetowa jest stosowana zarówno w planowaniu, ewidencji, jak i sprawozdawczości tych jednostek.

Dochody i wydatki oraz przychody i rozchody budżetu państwa klasyfikuje się według zasad określonych w art. 39 ustawy o finansach publicznych oraz według części budżetowych¹⁶. Częściami budżetu państwa dysponują dysponenti części budżetowych, jeżeli odrębne ustawy nie stanowią inaczej (art. 114 ust. 4 ustawy o finansach publicznych). Minister Edukacji Narodowej jest dysponentem części 30 „Oświata i wychowanie”.

Klasyfikację według działów, rozdziałów i paragrafów określa rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych¹⁷. W budżetach jednostek samorządu terytorialnego najwyższym stopniem podziałki klasyfikacyjnej są działy. Minister Edukacji Narodowej kieruje działem administracji rządowej 801 „Oświata i wychowanie”.

Plan dochodów i wydatków większości jednostek oświatowych, zgodnie z systematyką przyjętą w rozporządzeniu w sprawie klasyfikacji budżetowej, ujmowany jest przede wszystkim w dziale 801 „Oświata i wychowanie”. Ponadto w jednostkach oświatowych zastosowanie mają również inne działy, np. dział 854 „Edukacyjna opieka wychowawcza”. W zakresie działu 801 „Oświata i wychowanie” można wyróżnić m.in. rozdziały:

- 80101 „Szkoły podstawowe”,
- 80104 „Przedszkola”,
- 80110 „Gimnazja”,
- 80120 „Licea ogólnokształcące”,
- 80130 „Szkoły zawodowe”,
- 80147 „Biblioteki pedagogiczne”,
- 80148 „Stołówki szkolne i przedszkolne”,

¹⁶ Określone w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 4 grudnia 2009 r. w sprawie klasyfikacji części budżetowych oraz określenia ich dysponentów (t.j. Dz. U. z 2014 r., poz. 413).

¹⁷ Dz. U. z 2014 r., poz. 1053, zwane dalej rozporządzeniem w sprawie klasyfikacji budżetowej.

prezentujące podział na jednostki organizacyjne, jak również rozdziały określające wykonywane zadania, np.:

- 80113 „Dowożenie uczniów do szkół”,
- 80146 „Dokształcanie i doskonalenie nauczycieli”.

Przykładowymi rozdziałami w dziale 854 „Edukacyjna opieka wychowawcza” są:

- 85401 „Świetlice szkolne”,
- 85406 „Poradnie psychologiczno-pedagogiczne, w tym poradnie specjalistyczne”,
- 85410 „Internaty i bursy szkolne”,
- 85417 „Szkolne schroniska młodzieżowe”,
- 85446 „Dokształcanie i doskonalenie nauczycieli”.

Paragraf jest najbardziej szczegółową podziałką klasyfikacji budżetowej, charakteryzującą środki publiczne według kryterium rodzajowego. Klasyfikacja rodzajowa dochodów szczegółowo określa źródła dochodów budżetowych jednostek oświatowych. Przykładowe paragrafy dochodów tych jednostek to najczęściej:

- § 075 „Dochody z najmu i dzierżawy składników majątkowych Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego lub innych jednostek zaliczanych do sektora finansów publicznych oraz innych umów o podobnym charakterze”,
- § 083 „Wpływy z usług”,
- § 092 „Pozostałe odsetki”,
- § 096 „Otrzymane spadki, zapisy i darowizny w postaci pieniężnej”,
- § 097 „Wpływy z różnych dochodów”¹⁸.

Rodzaje wydatków są ściśle określone na poszczególne cele. Do przykładowych paragrafów wydatków jednostek oświatowych (podobnie jak w innych jednostkach sektora finansów publicznych) należą:

- § 401 „Wynagrodzenia osobowe pracowników”¹⁹,

¹⁸ Klasyfikacja paragrafów jest czterocyfrowa. Czwartą cyfrą jest 0 lub odpowiednia cyfra od 1 do 9 o przypisanym w rozporządzeniu znaczeniu.

¹⁹ W związku z brakiem możliwości finansowania wynagrodzeń osobowych ze środków zgromadzonych na wydzielonym rachunku dochodów w zakresie wydatków pochodzących z tego rachunku §401, §404, jak również §411, §412 (w przypadku pochodnych od wynagrodzeń osobowych) nie będą występowały.

- § 404 „Dodatkowe wynagrodzenie roczne”,
- § 411 „Składki na ubezpieczenia społeczne”,
- § 412 „Składki na Fundusz Pracy”,
- § 421 „Zakup materiałów i wyposażenia”,
- § 426 „Zakup energii”,
- § 427 „Zakup usług remontowych”,
- § 430 „Zakup usług pozostałych”,
- § 435 „Zakup usług dostępu do sieci Internet”,
- § 441 „Podróże służbowe krajowe”.

W jednostkach oświatowych występują również paragrafy specyficzne dla realizacji zadań oświatowych, jak np.:

- § 424 „Zakup pomocy naukowych, dydaktycznych i książek”,
- § 324 „Stypendia dla uczniów”,
- § 326 „Inne formy pomocy dla uczniów”.

Przedstawiona systematyka ujmowania środków, którymi dysponują jednostki oświatowe ma również zastosowanie do środków objętych wydzielonym rachunkiem. Występuje ona już na poziomie projektu i dalej planu finansowego wydzielonego rachunku dochodów, tworzonego w oparciu o podziałki klasyfikacji budżetowej. Podziałki te są uwzględniane w obszarze ewidencji zdarzeń dotyczących wydzielonego rachunku dochodów i w konsekwencji w odpowiednim sprawozdaniu budżetowym.

Źródła dochodów gromadzonych na wydzielonym rachunku w jednostkach oświatowych (zarówno państwowych, jak i samorządowych), w myśl przepisów ustawy o finansach publicznych to przede wszystkim:

- 1) spadki, zapisy i darowizny w postaci pieniężnej na rzecz jednostki budżetowej,
- 2) odszkodowania i wpłaty za utracone lub uszkodzone mienie będące w zarządzie albo użytkowaniu jednostki budżetowej.

Są one ujmowane w następujących paragrafach dochodów, odpowiednio:

- 1) § 096 „Otrzymane spadki, zapisy i darowizny w postaci pieniężnej”,
- 2) § 097 „Wpływy z różnych dochodów”²⁰.

²⁰ Klasyfikacja paragrafów dochodów, przychodów i środków, załącznik nr 3 do rozporządzenia w sprawie klasyfikacji budżetowej.

W przypadku innych niż wymienione tytuły dochodów gromadzonych na wydzielonym rachunku również zastosowanie mają odpowiednie paragrafy dochodów (wskazane wyżej).

Na konieczność używania klasyfikacji budżetowej w zakresie rozliczania się samorządowej jednostki oświatowej z pozostałości środków na wydzielonym rachunku dochodów wskazują przepisy rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie sposobu prowadzenia gospodarki finansowej. W §13 zapisano, że odprowadzenie środków finansowych stanowiących pozostałość na wydzielonym rachunku dochodów, do budżetu jednostki samorządu terytorialnego jest planowane w dziale i rozdziale właściwym dla rodzaju działalności określonym w przepisach o klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych. Zgodnie z Klasyfikacją paragrafów wydatków i środków (załącznik nr 4 do rozporządzenia w sprawie klasyfikacji budżetowej), do rozliczenia się jednostki budżetowej z pozostałości środków przewidziano § 240 „Wpłata do budżetu pozostałości środków finansowych gromadzonych na wydzielonym rachunku jednostki budżetowej”. W opisie tego paragrafu wskazano, że obejmuje on wpłaty do budżetu jednostki samorządu terytorialnego pozostałych na dzień 31 grudnia środków finansowych z rachunku samorządowej jednostki budżetowej, prowadzącej działalność określoną w ustawie z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty, zgodnie z art. 223 ust. 4 ustawy o finansach publicznych.

6. Ujęcie środków wydzielonego rachunku dochodów w ewidencji sprawozdawczości jednostek oświatowych

Jednostki oświatowe w zakresie prowadzenia ksiąg rachunkowych stosują przede wszystkim zasady rachunkowości określone w ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości²¹. W związku z zaliczeniem tych jednostek do sektora finansów publicznych, wpływ na ich funkcjonowanie ma przede wszystkim ustawa o finansach publicznych. Odnosi się ona również do kwestii rachunkowości i sprawozdawczości jednostek budżetowych, w tym oświatowych.

²¹Dz. U. z 2013 r., poz. 330, z późn. zm., zwana dalej ustawą o rachunkowości.

W myśl przepisów ustawy o finansach publicznych (art. 40), jednostki sektora finansów publicznych prowadzą rachunkowość zgodnie z przepisami o rachunkowości, z uwzględnieniem zasad określonych w ustawie o finansach publicznych. Szczególne zasady rachunkowości dotyczące jednostek oświatowych, w tym posiadających wydzielony rachunek dochodów, zawarte w ustawie o finansach publicznych są następujące:

- 1) dochody i wydatki ujmuje się w terminie ich zapłaty, niezależnie od rocznego budżetu, którego dotyczą,
- 2) ujmuje się również wszystkie etapy rozliczeń poprzedzające płatność dochodów i wydatków, a w zakresie wydatków i kosztów – także zaangażowanie środków,
- 3) odsetki od nieterminowych płatności nalicza się i ewidencjonuje nie później niż na koniec każdego kwartału,
- 4) wyceny składników aktywów i pasywów wyrażonych w walutach obcych dokonuje się nie później niż na koniec kwartału.

Szczególne zasady rachunkowości dotyczą ewidencji, wyceny oraz sporządzania sprawozdań finansowych, wraz z planem kont dla jednostek budżetowych, zostały zawarte w wydanym przez Ministra Finansów rozporządzeniu w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej²².

Do ewidencji zdarzeń zachodzących na wydzielonym rachunku dochodów stosuje się konta zawarte w załączniku nr 3 do rozporządzenia. Wśród nich należy wskazać przede wszystkim:

- 1) konto 132 „Rachunek dochodów jednostek budżetowych”, które służy do ewidencji środków pieniężnych gromadzonych na wydzielonym rachunku bankowym państwowych i samorządowych jednostek budżetowych prowadzących działalność oświatową, w szczególności z tytułu: spadków, zapisów, darowizn, odszkodowań i wpłat za utracone lub uszkodzone mienie będące w zarządzie albo w użytkowaniu jednostki budżetowej

²²Dz. U. z 2013 r., poz. 289, zwane dalej rozporządzeniem w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont.

- i przeznaczonych na finansowanie działalności jednostki, z wyłączeniem finansowania wynagrodzeń osobowych;
- 2) konto 740 „Dotacje i środki na inwestycje”, które służy do ewidencji środków pieniężnych przeznaczonych na inwestycje gromadzonych na wydzielonym rachunku bankowym państwowych i samorządowych jednostek budżetowych prowadzących działalność oświatową;
 - 3) konto 820 „Rozliczenie wyniku finansowego”, które służy do ewidencji rozliczenia nadwyżki dochodów jednostek budżetowych prowadzących działalność oświatową.

Poza wyżej wymienionymi kontami – charakterystycznymi dla jednostek budżetowych prowadzących działalność oświatową i jednocześnie posiadających wydzielony rachunek dochodów – w ewidencji środków gromadzonych na wydzielonym rachunku i z niego wydatkowanych zastosowanie mają również inne konta, tradycyjnie używane w jednostkach budżetowych. Są to m. in.:

- konta zespołu 2 „Rozrachunki i rozliczenia”: 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami”, 221 „Należności z tytułu dochodów budżetowych”²³, 234 „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”, 240 „Pozostałe rozrachunki”;
- konta kosztów zespołu 4 „Koszty według rodzajów i ich rozliczenie”;
- konta zespołu 7 „Przychody, dochody i koszty”: 700 „Sprzedaż produktów i koszt ich wytworzenia”, 720 „Przychody z tytułu dochodów budżetowych”²⁴, 750 „Przychody finansowe”, 760 „Pozostałe przychody operacyjne”, 770 „Zyski nadzwyczajne”;
- konta zespołu 8 „Fundusze, rezerwy i wynik finansowy”: 800 „Fundusz jednostki”, 860 „Wynik finansowy”.

Każda jednostka oświatowa jest zobowiązana do sporządzania sprawozdań finansowych oraz sprawozdań budżetowych.

Sporządzanie sprawozdań finansowych odbywa się według zasad oraz zgodnie z wzorami zawartymi w rozporządzeniu Ministra Finansów w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont. W zakres sprawozdawczości finansowej jednostek oświatowych wchodzi: bilans, rachunek zysków i strat (wariant porównawczy) oraz zestawienie zmian w funduszu.

²³ W przypadku przyjęcia takiego rozwiązania ewidencyjnego w polityce rachunkowości jednostki oświatowej.

²⁴ Jak wyżej.

W praktyce jednostek budżetowych realizujących zadania oświatowe ujmowanie środków dotyczących wydzielonego rachunku dochodów w sprawozdaniach finansowych odbywa się różnie. Wynika to z uznania przez jednostkę pozostałości tych środków za nadwyżkę środków obrotowych lub za nadwyżkę dochodów jednostek budżetowych.

Jeżeli jednostka traktuje pozostałość środków na wydzielonym rachunku jako nadwyżkę środków obrotowych, wówczas wykazuje ją w następujący sposób:

- w bilansie – w pasywach w poz. A.III. Nadwyżka środków obrotowych (-),
- w rachunku zysków i strat – w poz. M. Pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku (zwiększenia straty) oraz nadwyżki środków obrotowych,
- w zestawieniu zmian w funduszu jednostki – w poz. IV. Nadwyżka dochodów jednostek budżetowych, nadwyżka środków obrotowych samorządowych zakładów budżetowych.

Jako nadwyżka dochodów wykazywana jest jedynie w zestawieniu zmian w funduszu jednostki (poz. IV).

W bilansie jednostki oświatowej środki, które nie zostały odprowadzone do budżetu jednostki samorządu terytorialnego (pozostające na wydzielonym rachunku bankowym na dzień 31 grudnia) oraz posiadane na wydzielonym rachunku bankowym przez państwowe jednostki oświatowe wykazywane są w aktywach w pozycji B.III.2. Środki pieniężne na rachunkach bankowych. Poza tym odpowiednie przeksięgowania przychodów i kosztów dokonywane na koniec roku powodują, że środki stanowiące przychody lub koszty dotyczące wydzielonego rachunku dochodów, wpływają również na wynik finansowy. W konsekwencji widoczne są w kwocie wyniku finansowego (zysku lub straty) wykazywanego w bilansie, rachunku zysków i strat oraz w zestawieniu zmian w funduszu jednostki.

Jednostki budżetowe obok sprawozdań finansowych sporządzają również sprawozdania budżetowe. Uregulowane są one w rozporządzeniu Ministra Finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej²⁵. Samorządowe jednostki oświatowe posiadające wydzielony rachunek dochodów zostały zobowiązane do sporządzania sprawozdania Rb-34S z wykonania dochodów i wydatków na

²⁵ Dz. U. z 2014, poz. 119.

rachunku, o którym mowa w art. 223 ust. 1 ustawy o finansach publicznych. Formularz tego sprawozdania stanowi załącznik nr 26 do rozporządzenia. Sporządza się go zgodnie z instrukcją podaną w załączniku nr 39. Obowiązek sporządzania tego sprawozdania mają kierownicy samorządowych jednostek budżetowych, posiadających wydzielony rachunek dochodów. Dla państwowych jednostek budżetowych gromadzących środki na wydzielonym rachunku dochodów nie przewidziano w rozporządzeniu odpowiedniego sprawozdania.

7. Zakończenie

Wydzielony rachunek dochodów jest odstępstwem od obowiązującej jednostki budżetowej metody finansowania brutto. Pozwala on na większą elastyczność w zakresie dysponowania środkami publicznymi przez jednostki oświatowe. W odróżnieniu od wielu innych jednostek budżetowych, szkoły, przedszkola i inne placówki oświatowe mogą pozyskiwać środki z prowadzonej działalności ubocznej. Gromadzenie pochodzących z niej środków na wydzielonym rachunku i nieodprowadzanie ich w całości na rachunek odpowiedniego budżetu wpływa pozytywnie na gospodarkę finansową tych podmiotów.

Functioning of separate income accounts in educational institutions

Summary

The article discusses a separate income account opened by state and local self-government educational institutions. It clarifies who is entitled to open a separate income account, indicating the bodies making up the system of education in Poland. It also describes a budgetary entity as a form of implementing educational activities, focusing on a method of gross financing characteristic of this form, while stressing that a separate income account constitutes an exception. The article presents the principles of opening such an account and the catalogue of types of income which may be kept in it. It also highlights the differences between state and local self-government educational institutions which have separate income accounts. The article discusses practical aspects of the account's functioning in educational institutions, presenting a model financial plan of a

separate income account, the basics of its accounting records and the way of presenting in reports drawn by educational institutions.

Ausgesonderte Rechnung für die Einnahmen in den Einheiten des Bildungswesens

Zusammenfassung

Gegenstand des Artikels ist die ausgesonderte Rechnung für Einnahmen, die durch staatliche und Selbstverwaltungseinheiten, die im Bereich des Bildungswesens tätig sind, angelegt wird. Es wird dort erläutert, wer berechtigt ist, über eine solche Rechnung zu verfügen mit dem Hinweis auf die Einheiten des polnischen Systems des Bildungswesens. Die Autorin beschreibt auch eine Budgeteinheit als eine Form der Betreibung der Bildungstätigkeit und macht auf die für diese Form charakteristische Brutto-Finanzierungsmethode aufmerksam. Die ausgesonderte Rechnung für Einnahmen stellt eine Ausnahme von dieser Methode dar. In dem Artikel werden Eröffnungsgrundsätze einer solchen Rechnung und das Katalog der Einnahmen präsentiert, die darauf gesammelt werden können. Die Autorin weist auf die Differenzen zwischen den staatlichen und den Selbstverwaltungseinheiten des Bildungswesens hin, die über gesonderte Rechnungen für Einnahmen verfügen. In dem Artikel wurden auch praktische Aspekte ihrer Funktionierung in den Bildungseinheiten angesprochen. Dargestellt wurden ein Musterfinanzplan einer gesonderten Rechnung für Einnahmen und die Grundlagen der Buchführung sowie ihre Erfassungsweise in den durch die Bildungseinheiten anzufertigenden Berichten.